

Photovoltaikanlagen

Ein Überblick über die steuerlichen Folgen

Immer mehr Bürgerinnen und Bürger installieren auf dem Dach ihres Hauses eine Photovoltaikanlage. Über die Anlagen wird Sonnenenergie in elektrische Energie umgewandelt. Der so gewonnenen Strom wird an einen Energieversorger verkauft und in das Stromnetz eingespeist. Hierfür erhalten die Inhaber von Photovoltaikanlagen Einspeisevergütungen. Dabei gilt es einige steuerliche Regelungen zu beachten.

Wird der mit einer Photovoltaikanlage erzeugte Strom an ein Energieversorgungsunternehmen verkauft, liegt aus steuerlicher Sicht grundsätzlich eine unternehmerische Tätigkeit vor, auch wenn sich die Anlage auf dem Dach des privat genutzten Wohnhauses befindet und der Solarstrom teilweise in den eigenen, privaten Haushalt fließt.

Der Bundestag und der Bundesrat haben im Juni 2012 neue Einspeisevergütungen beschlossen. Die daraus resultierenden Änderungen traten rückwirkend zum 01.04.2012 in Kraft. Es ist demnach nach der Rechtslage bei Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage vor dem 01.04.2012 und nach dem 01.04.2012 zu unterscheiden.

Nachstehende Ausführungen sollen einen kurzen Überblick über die steuerlichen Folgen der Inbetriebnahme einer Photovoltaikanlagen geben. Im Anschluss daran werden die unterschiedlichen Rechtslagen anhand eines Beispiels unter umsatzsteuer- und ertragssteuerlichen Gesichtspunkten erläutert.

Umsatzsteuer

Umsätze aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer (USt). Es besteht jedoch die Möglichkeit sich als sog. Kleinunternehmer behandelt zu lassen, wenn die jährlichen Umsätze den Betrag von 17.500 € nicht übersteigen. In diesem Fall brauchen keine USt-Voranmeldungen erstellt werden, jedoch ist auch dann kein Abzug der Vorsteuer aus den Anschaffungskosten möglich, was für den Betreiber i.d.R. nachteilig ist, da er die abzuführende USt vom Energieversorgungsunternehmen separat vergütet bekommt.

Einkommensteuer

Der durch die Photovoltaikanlage entstehende Gewinn oder Verlust zählt zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Einkommensteuergesetz (EStG)) und muss im Rahmen der Einkommensteuer-Erklärung in der Anlage G eingetragen werden.

Gewerbesteuer

Ein Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG ist dem Grunde nach auch gewerbesteuerpflichtig. Gewerbesteuer fällt jedoch erst an, wenn der Gewinn den Betrag von 24.500 € im Jahr übersteigt.

Bauabzugsteuer

Werden Bauleistungen, wozu auch die Installation einer Photovoltaikanlage gehört, erbracht, so sind die Auftraggeber gemäß § 48 ff. EStG grundsätzlich verpflichtet, von dem Entgelt für die Bauleistungen einen Steuerabzug in Höhe von 15 % vorzunehmen und die Beträge an das Finanzamt abzuführen, das für das Bauunternehmen zuständig ist. Der Steuerabzug ist nicht vorzunehmen, wenn der Installationsbetrieb eine Freistellungsbescheinigung vorlegt.

Beispiel:

Errichtung einer Photovoltaikanlage

Anschaffungskosten 25.000 € zzgl. Vorsteuer 4.750 € = 29.750 €

Die Anlage erzeugt jährlich 5.000 kWh Strom

1.) Inbetriebnahme im **März 2012**

- a) Der gesamte Strom wird in das Netz eingespeist
- b) 1.000 kWh (20%) des erzeugten Stroms werden selber verbraucht (sog. Direkteinspeisung)

2.) Inbetriebnahme im **November 2012**

- c) Der gesamte Strom wird in das Netz eingespeist
- d) 1.000 kWh (20%) des erzeugten Stroms werden selber verbraucht (sog. Direkteinspeisung)

Die Finanzverwaltung (FinVerw) vertritt die Auffassung, dass es sich bei der Direkteinspeisung, d.h. ein Teil des erzeugten Stroms wird selbst verbraucht, nicht um eine Nutzungs- oder Leistungsentnahme für den privaten Bereich handelt. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der gesamte Strom an den Energieabnehmer geliefert wird und der selbst verbrauchte Strom eine logische Sekunde später an den Anlagenbetreiber zurückgeliefert wird (sog. Rücklieferung).

Dieser Überlegung folgend entsteht für den Anlagenbetreiber Umsatzsteuer auf die gesamte produzierte Strommenge unabhängig von der Höhe des selbstverbrauchten Stroms. Dies gilt auch wenn der gesamte Strom selbst verbraucht wird.

Die Bemessungsgrundlage für die USt ist die Regelvergütung.

Die Regelvergütung betrug bei Inbetriebnahme der Anlage vor dem 01.04.2012 24,43 ct./KWh und die reduzierte Vergütung 8,05 ct./KWh. Diese Vergütungssätze wurden auf 20 Jahre verbindlich festgeschrieben und sind unabhängig vom aktuellen Strompreis.

Durch die Gesetzesänderung wurde einerseits die Einspeisevergütung verringert, so beträgt sie bei Inbetriebnahme im April 2012 noch 19,50 ct, im November z.B. nur noch 17,90 ct und aktuell ab Februar 2013 noch 16,59 ct. Andererseits wurde in der Folge, dass der durchschnittliche Strompreis erstmals höher wie die Einspeisevergütung ist, die reduzierte Vergütung auf den Eigenverbrauch gestrichen, um neue Anreize zur Selbstnutzung des erzeugten Stroms zu schaffen.

Unabhängig von der Höhe der Einspeisevergütung werden die im Monat der Inbetriebnahme geltenden Werte werden dann für eine Dauer von 20 Jahren verbindlich zugesichert.

Beispiel 1a) vor dem 01.04.2012 und 100 % Einspeisung ins Netz

Umsatzsteuerliche Betrachtung

Erzeugter Strom 5.000 KWh x Regelvergütung 24,43 ct. =	1.221,50 €
zzgl. 19% Umsatzsteuer	232,09 €
<u>Umsatzsteuer-Erklärung</u>	
Umsatzsteuer	232,09 €
Vorsteuer (aus Kaufpreis)	<u>-4.750,00 €</u>
Erstattung Finanzamt	-4.517,91 €

Ertragssteuerliche Betrachtung

Erzeugter Strom 5.000 KWh x Regelvergütung 24,43 ct. =	1.221,50 €
zzgl. 19% Umsatzsteuer	<u>232,09 €</u>
= Betriebseinnahme	1.453,59 €
abzgl. Abschreibung (AfA)	
Kaufpreis 25.000 € / 20 Jahre Nutzungsdauer	<u>-1.250,00 €</u>
Gewinn	203,59 €

Laufende Kosten für Finanzierung, Reinigung, Reparaturen, Steuerberatung etc. können ebenfalls im Zeitpunkt der Zahlung als Betriebsausgabe angesetzt werden. Entsprechende Vorsteuerbeträge sind abzugsfähig. Aus Vereinfachungsgründen wurden diese Punkte bei den betrachteten Beispielen nicht berücksichtigt.

Liquiditätsbetrachtung (ohne Anschaffungs- und lfd. Kosten)

Regelvergütung	1.221,50 €
Reduzierte Vergütung	0,00 €
zzgl. erhaltene Umsatzsteuer	232,09 €
abzgl. Umsatzsteuer an das Finanzamt	- 232,09 €
Ersparnis gelieferter Strom 0 KWh x 25 ct. Durchschnittspreis	<u>0,00 €</u>
Liquiditätsüberschuss	1.221,50 €

Beispiel 1b) vor dem 01.04.2012 und 20% Direkteinspeisung

Umsatzsteuerliche Betrachtung

Erzeugter Strom 5.000 KWh x Regelvergütung 24,43 ct. =	1.221,50 €
zzgl. 19% Umsatzsteuer	232,09 €
<u>Umsatzsteuer-Erklärung</u>	
Umsatzsteuer	232,09 €
Vorsteuer (aus Kaufpreis)	-4.750,00 €
Erstattung Finanzamt	-4.517,91 €

Aufgrund obiger Fiktion der FinVerw ergeben sich bei der Umsatzsteuer keine Änderungen unabhängig von der Nutzung des erzeugten Stroms. Trotz teilweiser Selbstnutzung erfolgt auch keine Minderung des Vorsteuerabzuges.

Ertragssteuerliche Betrachtung

Eingespeister Strom 4.000 KWh x Regelvergütung 24,43 ct. =	977,20 €
Direkteinspeisung 1.000 KWh x reduzierte Verg. 8,05 ct. =	80,50 €
zzgl. 19% Umsatzsteuer (aus 5.000 KWh)	<u>232,09 €</u>
= Betriebseinnahme	1.289,79 €
abzgl. Abschreibung (AfA)	
Kaufpreis 25.000 € / 20 Jahre Nutzungsdauer	-1.250,00 €
Kürzung der AfA wg. antlg. Direkteinspeisung	
AfA 1.250 € / Erzeugter Strom 5.000 KWh = 25,00 ct.	
Entnahme Strom 1.000 KWh x (25,00 ct. – 8,05 ct.)	<u>169,50 €</u>
Gewinn	209,29 €

Liquiditätsbetrachtung (ohne Anschaffungs- und lfd. Kosten)

Regelvergütung	977,20 €
Reduzierte Vergütung	80,05 €
zzgl. erhaltene Umsatzsteuer	232,09 €
abzgl. Umsatzsteuer an das Finanzamt	- 232,09 €
Ersparnis gelieferter Strom 1.000 KWh x 25 ct.	<u>250,00 €</u>
Liquiditätsüberschuss	1.307,25 €

Beispiel 2a) nach dem 01.04.2012 und 100 % Einspeisung ins Netz

Umsatzsteuerliche Betrachtung

Erzeugter Strom 5.000 KWh x Regelvergütung 17,90 ct. =	895,00 €
zzgl. 19% Umsatzsteuer	170,05 €
<u>Umsatzsteuer-Erklärung</u>	
Umsatzsteuer	170,05 €
Vorsteuer (aus Kaufpreis)	<u>-4.750,00 €</u>
Erstattung Finanzamt	-4.579,95 €

Ertragssteuerliche Betrachtung

Erzeugter Strom 5.000 KWh x Regelvergütung 17,90 ct. =	895,00 €
zzgl. 19% Umsatzsteuer	<u>170,05 €</u>
= Betriebseinnahme	1.065,05 €
abzgl. Abschreibung (AfA)	
Kaufpreis 25.000 € / 20 Jahre Nutzungsdauer	<u>-1.250,00 €</u>
Verlust	- 184,95 €

Liquiditätsbetrachtung (ohne Anschaffungs- und lfd. Kosten)

Regelvergütung	895,00 €
Reduzierte Vergütung	0,00 €
zzgl. erhaltene Umsatzsteuer	170,05 €
abzgl. Umsatzsteuer an das Finanzamt	- 170,05 €
Ersparnis gelieferter Strom 0 KWh x 25 ct.	<u>0,00 €</u>
Liquiditätsüberschuss	895,00 €

Beispiel 2b) nach dem 01.04.2012 und 20% Direkteinspeisung

Umsatzsteuerliche Betrachtung

Erzeugter Strom 5.000 KWh x Regelvergütung 17,90 ct. =	895,00 €
zzgl. 19% Umsatzsteuer	170,05 €
Umsatzsteuer-Erklärung	
Umsatzsteuer	170,05 €
Vorsteuer (aus Kaufpreis)	<u>-4.750,00 €</u>
Erstattung Finanzamt	-4.579,95 €

Aufgrund obiger Fiktion der FinVerw ergeben sich bei der Umsatzsteuer keine Änderungen unabhängig von der Nutzung des erzeugten Stroms. Trotz teilweiser Selbstnutzung erfolgt auch keine Minderung des Vorsteuerabzuges.

Ertragssteuerliche Betrachtung

Eingespeister Strom 4.000 KWh x Regelvergütung 17,90 ct. =	716,00 €
Direkteinspeisung 1.000 KWh x reduzierte Verg. 0,00 ct. =	0,00 €
zzgl. 19% Umsatzsteuer (aus 5.000 KWh)	<u>170,05 €</u>
= Betriebseinnahme	886,05 €
abzgl. Abschreibung (AfA)	
Kaufpreis 25.000 € / 20 Jahre Nutzungsdauer	-1.250,00 €
Kürzung der AfA wg. antlg. Direkteinspeisung	
AfA 1.250 € / Erzeugter Strom 5.000 KWh = 25,00 ct.	
Entnahme Strom 1.000 KWh x (25,00 ct. – 0,00 ct.)	<u>250,00 €</u>
Verlust	- 113,95 €

Liquiditätsbetrachtung (ohne Anschaffungs- und lfd. Kosten)

Regelvergütung	716,00 €
Reduzierte Vergütung	0,00 €
zzgl. erhaltene Umsatzsteuer	170,05 €
abzgl. Umsatzsteuer an das Finanzamt	- 170,05 €
Ersparnis gelieferter Strom 1.000 KWh x 25 ct.	<u>250,00 €</u>
Liquiditätsüberschuss	966,00 €

Zusammenfassung Umsatzsteuer

Solange die Direkteinspeisung nicht über 90% liegt, gehört die Photovoltaikanlage zum Unternehmensvermögen des Anlagenbetreibers und er ist insoweit Unternehmer. Eine Befreiung von der Umsatzsteuer ist durch Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG möglich. Da die USt jedoch separat vergütet wird, geht man durch die Kleinunternehmerregelung dem Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten und den laufenden Kosten verlustig.

Zu beachten ist, dass ein Steuerpflichtiger mehrere Gewerbebetriebe haben kann, aber nur ein Unternehmer ist. Dies bedeutet, dass bei Vorliegen eines weiteren Gewerbebetriebes (z.B. nebenberuflicher Internethandel) die Umsätze beider Betriebe zusammengerechnet werden und bei Übersteigen des Betrages von 17.500 € im Jahr der bis dato umsatzsteuerfreie weitere Gewerbebetrieb durch die Photovoltaikanlage ggf. umsatzsteuerpflichtig wird.

Zusammenfassung Einkommensteuer

Der Gewinn bzw. Verlust ist mittels einer Einnahme-Überschuss-Rechnung (EÜR) nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln und im Rahmen der Einkommensteuererklärung anzugeben. Ergeben sich aus der Photovoltaikanlage in den Anfangsjahren Verluste, können diese steuerlich berücksichtigt werden, wenn aus der Anlage, über deren gesamte Nutzungsdauer von 20 Jahren gerechnet, voraussichtlich ein (Total-)Gewinn erwirtschaftet wird. Bei den Anlagen, die in letzten Jahren in Betrieb genommen werden, ist diese Voraussetzung regelmäßig erfüllt.

Nachstehend sind noch einige Sonderthemen zum Thema Photovoltaikanlage und Einkommensteuer aufgeführt:

Behandlung von Zuschüssen durch das Energieversorgungsunternehmen

Neben der Einspeisevergütung erhalten die Anlagebetreiber teilweise Zuschüsse beispielsweise vom Energieversorger. Der Betreiber hat dabei ertragsteuerlich ein Wahlrecht, ob er die Zuschüsse sofort als Betriebseinnahme in voller Höhe versteuert oder ob er die Anschaffungskosten der Photovoltaikanlage um die erhaltenen Zuschüsse kürzt und sich die Auswirkung über die verminderte Abschreibung erst über mehrere Jahre auswirkt.

Arbeitszimmer

Die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Rahmen der Photovoltaikanlage sind in der Regel nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Das Finanzgericht Nürnberg hat am 19.03.2012 entschieden, dass die Überwachung der Abrechnungen nur eines Energieabnehmers und die Erstellung von einfachen Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Gewinnermittlungen für einen Betriebsausgabenabzug regelmäßig nicht ausreichen.

Abschreibung

In vorstehenden Beispielen ist bei der Abschreibung eine lineare Abschreibung, d.h. gleiche Jahresbeträge von jährlich 1/20 der Anschaffungskosten berücksichtigt. Bei einer Anschaffung vor dem 01.01.2011 war noch die Inanspruchnahme einer degressiven Abschreibung möglich. Diese beträgt das 2,5 fache der linearen Abschreibung.

Sonderabschreibung / Investitionsabzugsbetrag (IAB) § 7g EStG

Nach § 7g EStG sind Sonderabschreibungen und die Bildung eines IAB unter bestimmten Voraussetzungen möglich. Es muss sich hierbei um ein bewegliches Wirtschaftsgut (WG) und um eine ausschließliche bzw. fast ausschließliche betriebliche Nutzung handeln.

Bei Photovoltaikanlagen, die als sog. Aufdachanlagen mit einer Unterkonstruktion auf ein Dach aufgesetzt sind, handelt es sich unstrittig um Betriebsvorrichtungen und damit um ein bewegliches WG. Hinsichtlich sog. dachintegrierter Photovoltaikanlagen sowie Blockheizkraftwerken ist eine Einordnung als unselbständiger Gebäudeteil (= unbewegliches WG) bzw. Betriebsvorrichtung (= bewegliches WG) rechtlich nicht eindeutig, da diese Anlagen neben der Stromproduktion auch Gebäudefunktionen (Bestandteil des Daches, Versorgung mit Wärme und Warmwasser) erfüllen. Nach Auffassung der FinVerw werden jedoch auch diese Anlagen wie Betriebsvorrichtungen und damit als bewegliche WG behandelt.

Ferner setzt die Inanspruchnahme des § 7g EStG eine 90%ige betriebliche Nutzung voraus. Bei einer Volleinspeisung des erzeugten Stroms ist diese Voraussetzung unstrittig erfüllt. Bei einer Direkteinspeisung wird ein Teil des Stroms privat verbraucht. Die FinVerw vertritt mittlerweile die Auffassung, dass die Direkteinspeisung nicht zu einer privaten Nutzung der Anlage führt. Diese Auffassung resultiert jedoch aus der Zeit vor der Gesetzesänderung zum 01.04.2012, als der Betreiber der Anlagen noch eine Vergütung für die Direkteinspeisung erhalten hat. Ob sich an der Auffassung der FinVerw durch die neue Rechtslage etwas geändert hat, lässt sich noch nicht abschließend beurteilen.

Die Nutzung der Regelungen des § 7g EStG hat keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerliche Betrachtung, aber bietet der ertragssteuerlichen Betrachtung folgende Optionen:

1.) Bildung eines IAB

Ab dem Jahr der geplanten Investition (max. 3 Jahre vor Investition) kann ein IAB in Höhe von 40% der geplanten Anschaffungskosten gebildet werden. Dies bedeutet im obigen Beispiel, dass 40% von 25.000 € = 10.000 € bereits vor der Investition steuerlich mindernd berücksichtigt werden können.

2.) Auflösung des IAB

Im Jahr der Investition ist der IAB wieder gewinnerhöhend aufzulösen. Gleichzeitig können die Anschaffungskosten in Höhe dieses Betrages gewinnmindernd gekürzt werden. Von den reduzierten Anschaffungskosten kann neben der linearen Abschreibung noch eine Sonderabschreibung von 20% geltend gemacht werden.

		<u>Gewinnauswirkung</u>
2011		
Bildung IAB	10.000 €	-10.000 €
2012		
Auflösung IAB	10.000 €	10.000 €
Anschaffungskosten (AK)	25.000 €	
abzgl. Kürzung AK	-10.000 €	-10.000 €
Reduzierte AK	15.000 €	
Abschreibung 1/20	- 750 €	- 750 €
Sonder-Abschreibung 20%	- 3.000 €	- 3.000 €
Restwert	11.250 €	
		-3.750 €

Beim Verzicht auf die Möglichkeit der Regelungen des § 7g EStG, ergäbe sich in 2011 keine Gewinnauswirkung und die Gewinnauswirkung in 2012 belüfe sich lediglich auf 1.250 € (1/20 von 25.000 €).

Wenn Sie weitere Fragen zu diesem Thema haben, dann sprechen Sie uns an. Gerne beraten wir Sie auch zu den Möglichkeiten der Finanzierung, z.B. durch die KfW-Bank und begleiten Sie auch bei Bedarf zu Bankgesprächen.